

Schriften zum Steuerrecht

Band 145

**Die Systeme der ein- und
zweistufigen Gewinnermittlung
im Handels- und Steuerbilanzrecht**

**Auswirkungen außerbilanzieller Korrekturen bei
der Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften**

Von

Florian Niederberger



Duncker & Humblot · Berlin

FLORIAN NIEDERBERGER

Die Systeme der ein- und zweistufigen Gewinnermittlung
im Handels- und Steuerbilanzrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 145

Die Systeme der ein- und zweistufigen Gewinnermittlung im Handels- und Steuerbilanzrecht

Auswirkungen außerbilanzieller Korrekturen bei
der Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften

Von

Florian Niederberger



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Mathematik und Wirtschaftswissenschaften
an der Universität Ulm hat diese Arbeit im Jahre 2018
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15705-1 (Print)
ISBN 978-3-428-55705-9 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85705-0 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde von der Fakultät für Mathematik und Wirtschaftswissenschaften der Universität Ulm im Wintersemester 2018/2019 als Dissertation angenommen. Schrifttum, Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung wurden bis zum Veröffentlichungszeitpunkt Mai 2018 berücksichtigt.

Nicht mehr berücksichtigt werden konnten insbesondere die am 18.07.2018 veröffentlichten Urteile des X. Senats vom 14.03.2018 (Az. X R 17/16, BStBl. II 2018, 744 und Az. X 16/16, juris) sowie das daraufhin geänderte BMF-Schreiben vom 02.11.2018, BStBl. I 2018, 1207. In den Entscheidungen des BFH wurde eine Klarstellung der Berücksichtigung von Verlusten im Rahmen der Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG in der Weise vorgenommen, dass in einem Verlustjahr die Bemessungsgrundlage für nicht abziehbare Schuldzinsen auf den Überschuss der Entnahmen über die Einlagen im Zeitraum vom Inkrafttreten der Schuldzinsenabzugsbeschränkung bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr beschränkt ist. Diese Auffassung wurde von der Verwaltung übernommen, vgl. BMF-Schreiben vom 02.11.2018, BStBl. I 2018, 1207, Rz 14–16. Insoweit ergeben sich aber in Kapitel 4 C. II. 3. auf S. 496–499 der Arbeit keine Änderungen, als auch auf Grundlage einer solchen Überentnahmenberechnung eine Neuformulierung von § 4 Abs. 4a EStG ohne Verwendung der Begriffe Gewinn, Entnahmen und Einlagen aus Vereinfachungsgesichtspunkten unzweckmäßig erscheint.

Die vorliegende Arbeit entstand im Rahmen meiner Tätigkeit als akademischer Mitarbeiter am Fachgebiet für Wirtschafts- und Steuerrecht von Herrn Prof. Dr. Heribert M. Anzinger am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung von Herrn Prof. Dr. Kai-Uwe Marten an der Universität Ulm.

Das Projekt der Promotion hat mich persönlich und fachlich bereichert, war aber zugleich eine unglaubliche Herausforderung. Während dieser Zeit wurde ich in vielfältiger Hinsicht von zahlreichen Personen unterstützt, denen ich hiermit aufrichtig meinen Dank aussprechen möchte. Mein besonderer Dank gilt dabei meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Heribert M. Anzinger, der mir die Freiheit ließ, mich im Bereich des Steuerrechts in Forschung und Lehre zu verwirklichen. Durch seine konstruktiven Hinweise und seine jederzeitige Diskussionsbereitschaft hat er entscheidend zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Für die Übernahme des Zweitgutachtens und die Möglichkeit zur Teilnahme an vielfältigen Veranstaltungen des Instituts danke ich Herrn Prof. Dr. Kai-Uwe Marten. Außerdem danke ich Herrn Prof. Dr. Paul Wentges für die Bereitschaft als weiteres Mitglied der Prüfungskommission zu fungieren. Mein weiterer Dank gilt Herrn Steuerberater Dr. Marcel Burr, Frau Prof. Dr. Susanne Sieker, Herrn Steuerberater Dr. Thomas Stein und Herrn VoRiBFH

Michael Wendt für die im Rahmen eines Doktorandenseminars erhaltenen wertvollen Hinweise und Anregungen.

Ein großer Dank gilt auch meinen ehemaligen Kollegen am Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung für die fruchtbare und freundschaftliche Zusammenarbeit sowie die jederzeitige Diskussionsbereitschaft, insbesondere Frau Christina Boll, Frau Christa Bosch, Herrn Kai Czupalla, Frau Bärbel Engelhardt, Herrn Matthias Glemser, Herrn Dr. Franz Grimmeisen, Frau Dr. Elena Günzer, Herrn Christian Härtl, Herrn Rafael Harder, Herrn Dr. Matthias Hezler, Herrn Manuel Hübner, Herrn Dr. Benedikt Müller, Frau Steuerberaterin Christine Naderer, Frau Ramona Otte, Herrn Dr. Christoph Pleil, Frau Prof. Dr. Nicole V. S. Ratzinger-Sakel, Herrn Dr. Karsten Rauch, Herrn Dr. Andreas Röck, Frau Dr. Lisa Schmid, Herrn Dr. Martin Schönberger, Herrn Dr. Philipp Schönfeld, Herrn Dr. Stefan Schwibinger, Herrn Dr. Michael Spindler, Herrn Steuerberater Dr. Stefan Stein, Frau Dr. Sarina Sterk, Herrn Dr. Malte Wessels sowie Herrn Serafin Weigt. Ein weiterer Dank gilt den studentischen Hilfskräften, die mich im Rahmen der Arbeit am Fachgebiet Wirtschafts- und Steuerrecht unterstützt haben. Außerdem danke ich den Fachkräften der Universitätsbibliothek Ulm für den stets funktionierenden Arbeitsablauf, insbesondere der Abwicklung des immensen Fernleiheaufkommens, stellvertretend Frau Karin Maier. Des Weiteren danke ich den Verantwortlichen von efellows.net für die großzügige Förderung während der gesamten Promotionszeit und des so jederzeit möglichen, umfassenden Datenbankzugriffs.

Frau Steuerberaterin Christine Naderer und Herrn Dr. Karsten Rauch danke ich darüber hinaus für die große Unterstützung beim Korrekturlesen der Arbeit sowie für die zahlreichen fruchtbaren fachlichen Anmerkungen, die ich von beiden erhalten habe.

Außerdem bedanke ich mich in besonderer Weise und von ganzem Herzen bei Frau Cigdem Nazli und meinen Eltern für die geleistete Unterstützung und den mir jederzeit uneingeschränkt gebotenen Rückhalt.

Gerstetten, im Juli 2019

Florian Niederberger

Inhaltsübersicht

Einführung	29
A. Ausgangsbefund	33
I. Einheitliche Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	33
II. System der zweistufigen Gewinnermittlung	35
III. Bestandsaufnahme zum Einfluss außerbilanzieller Korrekturen bei der Rechtsanwendung	36
IV. Diskussion von Alternativen zum geltenden Gewinnermittlungssystem	50
B. Ziel und Gegenstand der Untersuchung	51
C. Gang der Untersuchung	56

Kapitel 1

Steuerrechtliche Praxis der zweistufigen Gewinnermittlung	60
A. Erste Gewinnermittlungsstufe: Gewinnermittlung mithilfe der Bilanz	61
B. Zweite Gewinnermittlungsstufe: Korrektur um Entnahmen und Einlagen	63
C. Zweite Gewinnermittlungsstufe: Sonstige Korrekturen	68
D. Zusammenhang zwischen zweiter Gewinnermittlungsstufe und Bilanzposten	78
E. Erfassung von Steuerforderungen, -verbindlichkeiten und -rückstellungen	81
F. Die Bedeutung der §§ 5b EStG, 60 EStDV für die Gewinnermittlung	85
G. Der Begriff der Steuerbilanz	88

*Kapitel 2***Gegenmodell der einstufigen Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB 91**

A. Die Ableitung der handelsrechtlichen GoB aus den Vorschriften des Handelsbilanzrechts	93
B. Die Funktionen der Handelsbilanz	97
I. Informationsfunktion	101
II. Gewinnermittlungsfunktion	106
III. Konsequenzen für die Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre ...	110
C. Die Buchführung als Grundlage der Handelsbilanz und der Einfluss des Buchführungssystems auf die Gewinnermittlung	111
I. Zusammenhang zwischen Buchführung und Handelsbilanz und Zweck der Buchführung	112
II. Das System der einfachen Buchführung und dessen Einfluss auf die Gewinnermittlung	118
III. Das System der doppelten Buchführung und dessen Einfluss auf die Gewinnermittlung	136
IV. Das nach handelsrechtlichen GoB zulässige Buchführungssystem	145
D. Das System der einstufigen Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB	155
I. Die Gliederung des Eigenkapitals in der Handelsbilanz eines Einzelkaufmanns	156
II. Darstellung des Systems der einstufigen Gewinnermittlung anhand Entnahmen und Einlagen	196
E. Zusammenfassung der Ergebnisse des zweiten Kapitels	215

Kapitel 3

**Die Zulässigkeit einer einstufigen Gewinnermittlung nach
§§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG 218**

A. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB und steuerrechtliche Abweichungen	219
I. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	219

II. Steuerrechtliche Abweichungen von den handelsrechtlichen GoB	225
III. Systematisierung der steuerrechtlichen Abweichungen	234
B. Die Buchführung als Grundlage der Steuerbilanz und der Einfluss des Buchführungssystems auf die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung	238
I. Zusammenhang zwischen Buchführung und Steuerbilanz	238
II. Die steuerrechtlichen Vorschriften über die Buchführung, Aufzeichnung und Abschlusserstellung nach §§ 140 ff. AO	246
III. Die Verbuchung von steuerrechtlichen Abweichungen von den handelsrechtlichen GoB und die Folgen für die steuerbilanzielle Abbildung ...	264
IV. Ergebnis	279
C. Das mögliche System der einstufigen Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	280
I. Die Gliederung des Eigenkapitals in der Steuerbilanz eines Einzelunternehmers	281
II. Darstellung des Systems der einstufigen Gewinnermittlung anhand Entnahmen und Einlagen	302
III. Unterschiede zwischen den Systemen der ein- und zweistufigen Gewinnermittlung	315
D. Die Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Zulässigkeit einer einstufigen steuerrechtlichen Gewinnermittlung	316
I. Auslegung nach dem Wortsinn	317
II. Auslegung nach der Systematik	319
III. Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	323
IV. Auslegung nach dem Normtelos	343
V. Auslegungsergebnis und Folgen	343
VI. Gewinnermittlung mittels steuerrechtlicher GuV	344
E. Zusammenfassung der Ergebnisse des dritten Kapitels	346

Kapitel 4

Auswirkungen des Gewinnermittlungssystems bei der Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften	349
A. Bilanzberichtigung und -änderung sowie Sicherung einer zutreffenden Totalgewinnermittlung durch den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	350
I. Praktische Bedeutung und Regelungsinhalt von § 4 Abs. 2 EStG	352
II. Die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	357
III. Die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	398
IV. Sicherung einer zutreffenden Totalgewinnermittlung durch den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	400
V. Ergebnis des Systemvergleichs	419
B. Doppelbesteuerung bei der Realisation stiller Reserven von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, deren Wertminderung sich zumindest teilweise nicht gewinnmindernd ausgewirkt hat	421
I. Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung bei Abzugsverboten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	424
II. Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung bei Abzugsverboten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	453
III. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Realisation stiller Reserven bei teilweise privat genutzten Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	454
IV. Folgen für die Bewertung von Nutzungsentnahmen und Aufwandseinlagen	457
V. Ergebnis des Systemvergleichs	460
C. An den Gewinn anknüpfende einkommensteuerrechtliche Vorschriften	461
I. Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG	462
II. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	500
D. Zusammenfassung der Ergebnisse des vierten Kapitels	526
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung	534

Literaturverzeichnis	542
Sachverzeichnis	571

Inhaltsverzeichnis

Einführung	29
A. Ausgangsbefund	33
I. Einheitliche Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	33
II. System der zweistufigen Gewinnermittlung	35
III. Bestandsaufnahme zum Einfluss außerbilanzieller Korrekturen bei der Rechtsanwendung	36
IV. Diskussion von Alternativen zum geltenden Gewinnermittlungssystem	50
B. Ziel und Gegenstand der Untersuchung	51
C. Gang der Untersuchung	56

Kapitel 1

Steuerrechtliche Praxis der zweistufigen Gewinnermittlung	60
A. Erste Gewinnermittlungsstufe: Gewinnermittlung mithilfe der Bilanz	61
B. Zweite Gewinnermittlungsstufe: Korrektur um Entnahmen und Einlagen	63
C. Zweite Gewinnermittlungsstufe: Sonstige Korrekturen	68
D. Zusammenhang zwischen zweiter Gewinnermittlungsstufe und Bilanzposten	78
E. Erfassung von Steuerforderungen, -verbindlichkeiten und -rückstellungen	81
F. Die Bedeutung der §§ 5b EStG, 60 EStDV für die Gewinnermittlung	85
G. Der Begriff der Steuerbilanz	88

Kapitel 2

Gegenmodell der einstufigen Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB	91
A. Die Ableitung der handelsrechtlichen GoB aus den Vorschriften des Handelsbilanzrechts	93

B. Die Funktionen der Handelsbilanz	97
I. Informationsfunktion	101
II. Gewinnermittlungsfunktion	106
III. Konsequenzen für die Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre	110
C. Die Buchführung als Grundlage der Handelsbilanz und der Einfluss des Buchführungssystems auf die Gewinnermittlung	111
I. Zusammenhang zwischen Buchführung und Handelsbilanz und Zweck der Buchführung	112
II. Das System der einfachen Buchführung und dessen Einfluss auf die Gewinnermittlung	118
1. Form und Ausgestaltung der einfachen Buchführung	119
2. Gewinnermittlung bei der einfachen Buchführung	126
a) Betriebsvermögensvergleich im eigentlichen Sinne: Vergleich zweier Rein- vermögensstände	127
b) Saldomäßige Gewinnermittlung innerhalb der Bilanz	129
c) Besonderheiten bei Vorliegen von Entnahmen und Einlagen	131
III. Das System der doppelten Buchführung und dessen Einfluss auf die Gewinnermittlung	136
1. Form und Ausgestaltung der doppelten Buchführung	136
2. Gewinnermittlung bei der doppelten Buchführung	140
a) Richtigkeitskontrolle durch doppelte Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV	141
b) Besonderheiten bei Vorliegen von Entnahmen und Einlagen	144
IV. Das nach handelsrechtlichen GoB zulässige Buchführungssystem	145
1. Meinungsstand	146
2. Auslegung der Vorschriften des Handelsbilanzrechts im Hinblick auf die Zu- lässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	148
a) Auslegung nach dem Wortsinn	148
b) Auslegung nach der Systematik	148
c) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	150
d) Auslegung nach dem Normtelos	151
e) Verfassungs- und europarechtskonforme Auslegung	153
f) Auslegungsergebnis	154
3. Folgen für die Verbuchung von Entnahmen und Einlagen	154
D. Das System der einstufigen Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB	155
I. Die Gliederung des Eigenkapitals in der Handelsbilanz eines Einzelkaufmanns	156
1. Meinungsstand über die Aufgliederung des Eigenkapitals	156

2. Auslegung von § 247 Abs. 1 HGB in Bezug auf die Aufgliederung des Eigenkapitals	160
a) Auslegung nach dem Wortsinn	160
b) Auslegung nach der Systematik	160
c) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	162
d) Auslegung nach dem Normtelos	163
e) Auslegungsergebnis und Folgen für die weitergehende Untersuchung	165
3. Möglichkeiten der Folgebilanzierung vor dem Hintergrund der periodengerechten Gewinnermittlung	170
a) Möglichkeiten der Folgebilanzierung bei aufgegliedertem Eigenkapital	172
b) Umbuchung der Bestandteile	175
c) Beibehaltung der Separierung der Eigenkapitalbestandteile	176
d) Ergebnis	180
4. Möglichkeiten der Folgebilanzierung vor dem Hintergrund der Totalgewinnermittlung	180
a) Zutreffende Totalgewinnermittlung als Zweck des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs	181
b) Fehlertransport und Fehlerausgleich	186
aa) Fehlertransport	187
(1) Fehlertransport bei Bilanzposten mit Ausnahme des Eigenkapitals	187
(2) Fehlertransport bei Eigenkapitalbestandteilen	187
(3) Fehlertransport bei Eigenkapitalbestandteilen unter Anknüpfung an die handelsrechtliche Buchführung	191
bb) Fehlerausgleich	193
cc) Ergebnis	194
c) Konsequenzen für die Gliederung des Eigenkapitals	194
5. Ergebnis: Zulässige Gliederungsmöglichkeiten	195
II. Darstellung des Systems der einstufigen Gewinnermittlung anhand Entnahmen und Einlagen	196
1. Bewertung von Entnahmen und Einlagen	197
2. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Sacheinlagen	201
3. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Sachentnahmen	202
a) Sachentnahmen ohne Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten und ohne Berücksichtigung von Steuerrückstellungen und -verbindlichkeiten	202
b) Sachentnahmen unter Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten und ohne Berücksichtigung von Steuerrückstellungen und -verbindlichkeiten	203
c) Sachentnahmen unter Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten mit Berücksichtigung von Steuerrückstellungen und -verbindlichkeiten	204
aa) Anfallen von Umsatzsteuer	205
bb) Anfallen von Ertragsteuern	206
cc) Behandlung der durch die Entnahme entstehenden Steuern	208

d) Sachentnahmen von Waren – Sonderfall des (teilweise) gemischten Bestandskontos	210
e) Zusammenfassung	213
4. Erkenntnis über die Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB	214
E. Zusammenfassung der Ergebnisse des zweiten Kapitels	215

Kapitel 3

Die Zulässigkeit einer einstufigen Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	218
A. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB und steuerrechtliche Abweichungen	219
I. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	219
1. Ausgangspunkt § 5 Abs. 1 Satz 1 1. HS EStG	219
2. Ansatz und Bewertung	220
3. Ausweis und Gliederung	222
4. Betriebsausgaben und -einnahmen sowie Entnahmen und Einlagen	223
5. Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	225
II. Steuerrechtliche Abweichungen von den handelsrechtlichen GoB	225
1. Teleologische Reduktion der Maßgeblichkeit	226
2. Abweichungen bei Ansatz und Bewertung	228
3. Abweichungen bei Entnahmen und Einlagen	228
4. Abweichungen bei Betriebsausgaben und -einnahmen	229
5. Abweichungen aufgrund von § 12 Nr. 3 EStG	230
6. Ergebnis	234
III. Systematisierung der steuerrechtlichen Abweichungen	234
1. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Betriebsvermögensauswirkung	234
2. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Gewinnauswirkung	236
3. Ergebnis	238
B. Die Buchführung als Grundlage der Steuerbilanz und der Einfluss des Buchführungssystems auf die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung	238
I. Zusammenhang zwischen Buchführung und Steuerbilanz	238
1. Meinungsstand	239
2. Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Ableitung der Steuerbilanz aus der Buchführung	240
a) Auslegung nach dem Wortsinn	240
b) Auslegung nach der Systematik	241
c) Auslegung nach dem Normtelos	243

d) Auslegungsergebnis	244
3. Einfluss der §§ 5b EStG, 60 EStDV	245
II. Die steuerrechtlichen Vorschriften über die Buchführung, Aufzeichnung und Abschlussstellung nach §§ 140 ff. AO	246
1. Steuerrechtliche Buchführung und Geltung handelsrechtlicher GoB	246
a) Buchführungspflicht nach § 140 AO	247
b) Buchführungspflicht nach § 141 AO	248
c) Freiwillige steuerrechtliche Buchführung	250
2. Das steuerrechtlich zulässige Buchführungssystem	251
a) Meinungsstand über die Zulässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	251
b) Auslegung von § 141 AO im Hinblick auf die Zulässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	253
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	253
bb) Auslegung nach der Systematik	253
cc) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	255
dd) Auslegung nach dem Normtelos	258
ee) Auslegungsergebnis	261
c) Auslegung von § 140 AO im Hinblick auf die Zulässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	261
d) Besonderheiten bei der freiwilligen steuerrechtlichen Buchführung?	262
e) Ergebnis	262
3. Folgen für die Verbuchung von Entnahmen und Einlagen und die Ausgestaltung der steuerrechtlichen Buchführung	262
III. Die Verbuchung von steuerrechtlichen Abweichungen von den handelsrechtlichen GoB und die Folgen für die steuerbilanzielle Abbildung	264
1. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Betriebsvermögensauswirkung	265
2. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Gewinnauswirkung	270
3. Mögliche Besonderheiten bei Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen	277
IV. Ergebnis	279
C. Das mögliche System der einstufigen Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	280
I. Die Gliederung des Eigenkapitals in der Steuerbilanz eines Einzelunternehmers	281
1. Meinungsstand über die Aufgliederung des Eigenkapitals	281
2. Auslegung des Steuerbilanzrechts in Bezug auf die Aufgliederung des Eigenkapitals	283

3. Zulässige Gliederungsmöglichkeiten des Eigenkapitals	285
a) Rückgriff auf die handelsrechtlichen GoB	285
b) Abweichungen aufgrund besonderer steuerrechtlicher Vorschriften	286
c) Besonderheiten bei Beibehaltung der Separierung von Eigenkapitalbe- standteilen	287
d) Zwischenergebnis	289
4. Auswirkungen des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs	290
a) Steuerrechtliche Interpretation des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs	290
b) Konsequenzen aus der Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang	296
c) Zwischenergebnis	301
5. Ergebnis	302
II. Darstellung des Systems der einstufigen Gewinnermittlung anhand Entnahmen und Einlagen	302
1. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Sachentnahmen	305
2. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Nutzungs- und Leistungsentnahmen und Aufwandseinlagen	307
a) Nutzungsentnahmen ohne Berücksichtigung von Steuerverbindlichkeiten und -rückstellungen	309
b) Nutzungsentnahmen mit Berücksichtigung von Steuerverbindlichkeiten und -rückstellungen	312
c) Ergebnis	314
3. Erkenntnis über Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	314
III. Unterschiede zwischen den Systemen der ein- und zweistufigen Gewinnermitt- lung	315
D. Die Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Zulässigkeit einer einstufigen steuerrechtlichen Gewinnermittlung	316
I. Auslegung nach dem Wortsinn	317
1. Anordnung eines bestimmten Gewinnermittlungssystems	317
2. Behandlung von Entnahmen und Einlagen	318
3. Behandlung sonstiger Korrekturen	318
4. Ergebnis	319
II. Auslegung nach der Systematik	319
1. Anordnung eines bestimmten Gewinnermittlungssystems	319
2. Behandlung von Entnahmen und Einlagen	320
3. Behandlung sonstiger Korrekturen	321
4. Ergebnis	323
III. Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	323
1. Preußische Einkommensteuergesetze von 1891 und 1906	324
2. Reichseinkommensteuergesetz von 1920	327
3. Reichseinkommensteuergesetz von 1925	331
4. Reichseinkommensteuergesetz von 1934	336

5. Für die Untersuchung relevante Folgeentwicklung nach 1934	339
6. Zusammenfassung der Auswertung der Entstehungsgeschichte	340
a) Anordnung eines bestimmten Gewinnermittlungssystems	340
b) Behandlung von Entnahmen und Einlagen	342
c) Ergebnis	342
IV. Auslegung nach dem Normtelos	343
V. Auslegungsergebnis und Folgen	343
VI. Gewinnermittlung mittels steuerrechtlicher GuV	344
E. Zusammenfassung der Ergebnisse des dritten Kapitels	346

Kapitel 4

Auswirkungen des Gewinnermittlungssystems bei der Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften 349

A. Bilanzberichtigung und -änderung sowie Sicherung einer zutreffenden Totalgewinn- ermittlung durch den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	350
I. Praktische Bedeutung und Regelungsinhalt von § 4 Abs. 2 EStG	352
II. Die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	357
1. Meinungsstand zu Fehlern auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe mit Aus- nahme von Entnahmen und Einlagen	359
a) Rechtsprechung	359
aa) Ursprung der Rechtsprechung: Gewinnkorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG	360
bb) Urteile zu den Abzugsverboten nach § 3c Abs. 2 EStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	360
cc) Folgewirkungen außerbilanzieller Korrekturen: „Reflextheorie“	364
dd) Rechtsprechung zum Umfang der Kompensationsmöglichkeit durch eine Bilanzänderung bei Vorliegen außerbilanzieller Korrekturen	368
ee) Ergebnis	368
b) Verwaltungsauffassung	369
c) Schrifttum	369
d) Ergebnis	370
2. Meinungsstand zu Fehlern im Zusammenhang mit Entnahmen und Einlagen	371
a) Rechtsprechung	371
aa) Ausgangspunkt: Kapitalkontenzusammensetzung und Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	371
bb) Fehler im Zusammenhang mit Entnahmen und Einlagen	374
(1) Niedersächsisches FG: Kein Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund fehlender Bilanzposteneigenschaft des Eigenkapitals	374

(2) FG Münster: Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund Fremdkapitalcharakter und Gewinnverteilungszweck von Kapitalkonten	375
(3) FG Münster, FG Berlin-Brandenburg und FG des Landes Sachsen-Anhalt: Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund von Buchführungsfehlern	377
(4) BFH und FG Köln: Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund geänderter Zusammensetzung des als Bilanzposten zu qualifizierenden Eigenkapitals	381
(5) Zusammenfassung	386
b) Verwaltungsauffassung und Schrifttum	387
c) Ergebnis	389
3. Auslegung von § 4 Abs. 2 EStG im Hinblick auf die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung	389
a) Auslegung nach dem Wortsinn	390
b) Auslegung nach der Systematik	392
c) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	393
d) Auslegung nach dem Normtelos	394
e) Verfassungskonforme Auslegung	396
f) Auslegungsergebnis	397
III. Die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	398
IV. Sicherung einer zutreffenden Totalgewinnermittlung durch den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	400
1. Fehlertransport und -ausgleich auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	402
a) Meinungsstand zu Fehlern im Zusammenhang mit Entnahmen und Einlagen	403
b) Meinungsstand zu Fehlern auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe mit Ausnahme von Entnahmen und Einlagen	410
c) Auslegung von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG im Hinblick auf Fehlertransport und -ausgleich	411
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	411
bb) Auslegung nach Systematik	412
cc) Auslegung nach dem Normtelos	413
dd) Auslegungsergebnis	414
2. Fehlertransport und -ausgleich auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	415
3. Ergebnis	418
V. Ergebnis des Systemvergleichs	419

B. Doppelbesteuerung bei der Realisation stiller Reserven von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, deren Wertminderung sich zumindest teilweise nicht gewinnmindernd ausgewirkt hat	421
I. Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung bei Abzugsverboten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	424
1. Meinungsstand	424
a) Rechtsprechung	424
b) Verwaltungsauffassung	429
c) Schrifttum	430
d) Ergebnis	432
2. Auslegung der Abzugsverbote nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	433
a) Auslegung nach dem Wortsinn	434
b) Auslegung nach der Systematik	435
c) Auslegung nach dem Normtelos	436
aa) Zweck der Regelungen über die Abschreibung	437
bb) Zweck der Aufdeckung stiller Reserven	438
d) Verfassungskonforme Auslegung	440
aa) Aktivierungsverbot	442
bb) Andere Möglichkeiten	443
(1) Ansatz mit Teilen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	445
(2) Abzug von Abschreibung nur in Höhe der gewinnmindernden Wirkung	446
(3) Methode der indirekten Abschreibung	448
(4) Außerbilanzielle Korrektur	451
cc) Ergebnis der verfassungskonformen Auslegung	451
e) Auslegungsergebnis	452
II. Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung bei Abzugsverboten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	453
III. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Realisation stiller Reserven bei teilweise privat genutzten Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	454
IV. Folgen für die Bewertung von Nutzungsentnahmen und Aufwandseinlagen	457
V. Ergebnis des Systemvergleichs	460
C. An den Gewinn anknüpfende einkommensteuerrechtliche Vorschriften	461
I. Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG	462
1. Meinungsstand und Auslegung des Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 4a EStG auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	464
a) Rechtsprechung	464
b) Schrifttum und Verwaltungsauffassung	466
c) Ergebnis	469

d) Auslegung des Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 4a EStG	469
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	470
bb) Auslegung nach der Systematik	470
cc) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	471
dd) Auslegung nach dem Normtelos	474
ee) Auslegungsergebnis	480
e) Möglichkeiten zur Ermittlung der Über- und Unterentnahmen	481
2. Auslegung des Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 4a EStG auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	482
a) Qualifikation des steuerlichen Ausgleichspostens als Bilanzposten im eigentlichen Sinne	483
b) Qualifikation des steuerlichen Ausgleichspostens als Eigenkapitalbestandteil	486
c) Vergleich zum System der zweistufigen Gewinnermittlung	488
d) Auslegungsergebnis	494
3. Ergebnis des Systemvergleichs und Reformvorschlag	494
II. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	500
1. Meinungsstand und Auslegung des Gewinnbegriffs in § 34a Abs. 2 EStG auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	501
a) Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung	501
b) Schrifttum	502
c) Ergebnis	506
d) Auslegung des Gewinnbegriffs in § 34a Abs. 2 EStG	506
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	506
bb) Auslegung nach der Systematik	507
cc) Auslegung nach dem Normtelos	507
(1) Angleichung von Besteuerungsquoten	509
(2) Stärkung des bilanziellen Eigenkapitals	511
(3) Ergebnis der teleologischen Auslegung	516
dd) Auslegungsergebnis	517
e) Möglichkeiten zur Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns	519
2. Auslegung des Gewinnbegriffs in § 34a Abs. 2 EStG auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	520
3. Ergebnis des Systemvergleichs und Reformvorschlag	521
4. Übertragung der zu § 34a Abs. 2 EStG gefundenen Ergebnisse auf § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG und Reformvorschlag	523
D. Zusammenfassung der Ergebnisse des vierten Kapitels	526
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung	534

Literaturverzeichnis	542
Sachverzeichnis	571

Abkürzungsverzeichnis

aA	andere Auffassung
aaO	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AdV	Aussetzung der Vollziehung
aE	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
Begr.	Begründer
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof/-s
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Ämtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof/-s
BMF	Bundesministerium/-s der Finanzen
BR-Drucks.	Drucksachen des deutschen Bundesrates
bspw.	beispielsweise
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksachen des deutschen Bundestages
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht/-s
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
Ders.	Derselbe
D.h.	Das heißt
Dies.	Dieselbe/-n
DM	Deutsche Mark
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Tagungsband der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A (Zeitschrift)
€	Euro
E	Entwurf
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
ERS	Entwurf einer Neufassung der Stellungnahme zur Rechnungslegung
EstB	Der Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuerhinweise
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
f.	folgend
ff.	folgende
FG	Finanzgericht/-s
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzwirtschaftliches Archiv (Zeitschrift)
Fn	Fußnote(n)
FördG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü	gegenüber
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze/Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GuV-Konto	Gewinn- und Verlust-Konto
H	Hinweis
HFA	Hauptfachausschuss
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch

hM	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber/-in/-innen
HS	Halbsatz
idF/i. d. F.	in der Fassung
idR	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
ieS	im eigentlichen Sinne / im engeren Sinne
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFSt	Institut Finanzen und Steuern, Berlin
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
iSd	im Sinne des
iSe	im Sinne eines/einer
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
iSv	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
iwS	im weiteren Sinne
juris	Juristische Informationssystem für die Bundesrepublik Deutschland
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
kösdi	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
mE	meines Erachtens
MüAnwHb	Münchener Anwalts-Handbuch
MüKo	Münchener Kommentar
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht Rechtsprechungs-Report
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
MinBlWi	Ministerialblatt für Wirtschaft
m. N.	mit Nachweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
o. a.	oben angegebene/-n/-r
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannte/-r
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OVGSt	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
p.a.	per annum
Pkw(s)	Personenkraftwagen(s)
PrALR	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz

PrGS	Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten
PrOVG	Preußischen Oberverwaltungsgericht/-s
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
R	Richtlinie
RAO	Reichsabgabenordnung
REStG	Reichseinkommensteuergesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBL	Reichsgesetzblatt
RGZ	Reichsgericht in Zivilsachen (Entscheidungssammlung)
Rn	Randnummer/-n
ROHG	Reichsoberhandelsgericht
ROHGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz	Randziffer/-n
S.	Seite(n)
sog.	sogenannte/-n/-r/-s
SolZG	Solidaritätszuschlagsgesetz
Sp.	Spalte
StAP	Steuerlicher Ausgleichsposten
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StB-Jahrbuch	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift) / Steuern und Bilanzen (Zeitschrift, bis 2008 unter diesem Namen erschienen)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
s. u.	siehe unten
Tz	Textziffer
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U.	unter Umständen
v.	vom
v. Chr.	vor Christus
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorbem.	Vorbemerkung(en)
VoSt	Vorsteuer
wg.	wegen

Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
zT	zum Teil

Einführung

Gegenstand der vorliegenden Arbeit sind die Gewinnermittlungssysteme im Handels- und Steuerbilanzrecht sowie der Einfluss außerbilanzieller Korrekturen bei der Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften. Ausgehend vom handelsrechtlichen System der einstufigen Gewinnermittlung wird die Möglichkeit und Zulässigkeit eines steuerrechtlichen Systems der einstufigen Gewinnermittlung untersucht und anhand von ausgewählten Fallgruppen auf seine Praxistauglichkeit überprüft.

Der Begriff „außerbilanziell“ findet sich im geltenden Einkommensteuergesetz ebenso wenig wie derjenige einer (ersten oder zweiten) „Gewinnermittlungsstufe“. Allerdings wird in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG der Gewinn als „Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen“ definiert. Hieraus wird von der allgemeinen Auffassung in Rechtsprechung, Verwaltung und Schrifttum ein System der zweistufigen Gewinnermittlung¹ – allgemein als Betriebsvermögensvergleich bezeichnet² – mit einer ersten – innerbilanziellen – und einer zweiten – außerbilanziellen – Gewinnermittlungsstufe abgeleitet.³ Bei diesem System sollen auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe neben einer Hinzurechnung

¹ Der Begriff des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung wurde – soweit ersichtlich – erstmals von *Wassermeyer* verwendet, vgl. *Wassermeyer*, in: Kirchhof (Hrsg.), Festschrift für Arndt Raupach, 2006, S. 565 ff., während vorher lediglich von einer sog. zweistufigen Gewinnermittlung die Rede war, vgl. etwa *Wassermeyer*, in: StB-Jahrbuch 1998/99, S. 157, 158 f.; *Ders.*, GmbHR 2002, 1 ff.

² Aus der Rechtsprechung u. a. BFH vom 16. 12. 2015 – IV R 18/12, BStBl. II 2016, 346, Rz 22; vom 27. 10. 2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81, Rz 29; vom 02. 07. 2015 – IV R 21/14, juris, Rz 18; vom 16. 12. 2014 – VIII R 45/12, BStBl. II 2015, 759, Rz 38; aus dem Schrifttum u. a. *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 37. Auflage, 2018, § 4 Rn 3; *Hallerbach*, in: NWB Kommentar, EStG, 3. Auflage, 2018, § 4 Rn 1; *Wied*, in: Blümich, EStG, Stand: November 2017, § 4 Rn 111; *Stöcker*, in: Korn, EStG, Stand: September 2016, § 4 Rn 1, 2; *Ders.*, aaO, Stand: Mai 2016, § 4 Rn 73; *Ders.*, aaO, Stand: September 2011, § 4 Rn 160; *Musil*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: Juni 2016, § 4 Rn 20 ff.; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage, 2015, § 9 Rn 12 ff.; *Kanzler*, in: Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Auflage, 2014, u. a. S. 36 Rn 121, S. 37 Rn 123; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen II, 8. Auflage, 2014, S. 10; *Seiler*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: Februar 2012, § 4 Rn A 2, A 16.

³ Vgl. dazu unten unter A. II. und die ausführlichen Nachweise unten unter Kapitel 1.

von Entnahmen und eines Abzugs von Einlagen⁴ noch weitere Additionen und Subtraktionen vorgenommen werden müssen, um den Gewinn zu ermitteln. Beispielsweise soll die (Teil-)Nichtabzugsfähigkeit bestimmter Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung gesichert werden.⁵ Bereits auf den ersten Blick erscheint letztere Vorgehensweise zumindest insoweit fraglich, als bei der Definition des Gewinns in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG weder nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, noch Vorschriften des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG erwähnt sind.

Der Umstand, dass eine Gewinnermittlung zweistufig statt einstufig ausgestaltet ist, könnte zumindest in der praktischen Rechtsanwendung vernachlässigt werden und insoweit eine umfassende Untersuchung der Möglichkeit eines alternativen einstufigen Gewinnermittlungssystems entbehrlich erscheinen lassen, wenn sowohl eine einstufige, als auch eine zweistufige Gewinnermittlung zu denselben Ergebnissen führen würde. Im Endeffekt würde es sich dann bei der Frage des Gewinnermittlungssystems um eine Formalie handeln, welche im Grundsatz dem Gutdünken des Steuerpflichtigen überlassen werden könnte.

Wie sich zeigen wird⁶ führt die Zuordnung einer steuerrechtlichen Vorschrift zur ersten (innerbilanziellen) oder zweiten (außerbilanziellen) Gewinnermittlungsstufe allerdings zu materiell-rechtlichen Auswirkungen bei der Anwendung anderer steuerrechtlicher Vorschriften. Solche Auswirkungen sind im geltenden Einkommensteuerrecht beispielhaft⁷ denkbar bei den Vorschriften über die Bilanzberichtigung und -änderung in § 4 Abs. 2 EStG, bei dem aus § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG⁸ abgeleiteten Grundsatz des Bilanzzusammenhangs, der Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG, der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG sowie der Fallgruppe der Realisation stiller Reserven von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, deren Wertminderung sich aufgrund steuerrechtlicher Abzugsverbote zumindest teilweise nicht gewinnmindernd ausgewirkt hat.⁹

⁴ Zur sprachlichen Vereinfachung werden im weiteren Fortgang der Arbeit die Begriffe Entnahmen und Einlagen verwendet und auf die Begrifflichkeiten Privatentnahmen und -einlagen verzichtet.

⁵ Statt vieler *Seiler*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: Oktober 2012, § 4 Rn B 23; vgl. dazu noch die ausführlichen Nachweise unten unter Kapitel 1 C.

⁶ Vgl. dazu unten unter A. III.

⁷ Die genannte Aufzählung des Einflusses außerbilanzieller Korrekturen bei der Rechtsanwendung ist nicht abschließend, vgl. noch ausführlicher unter A. III., wobei bereits an dieser Stelle angemerkt werden kann, dass die Auswirkungen außerbilanzieller Korrekturen vermutlich noch nicht abschließend untersucht worden sind. Vgl. zur wohl ausführlichsten bisherigen Darstellung *Knippel*, in: Handbuch der Bilanzierung, Stand: Dezember 2012, Stichwort Außerbilanzielle Korrekturen, Rn 28 ff.

⁸ Vgl. statt vieler *Bode*, in: Kirchhof, EStG, 17. Auflage, 2018, § 4 Rn 112.

⁹ Den Hauptfall bildet die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, von denen auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung zwar auf der ersten Gewinnermittlungsstufe Abschreibung abgezogen worden ist, diese sich jedoch – aufgrund

Diese exemplarische Aufzählung verdeutlicht bereits, dass der Frage inner- oder außerbilanzieller Korrektur praktische Bedeutung zukommt. Aus diesem Grunde erscheint es angebracht, den Versuch der Konstruktion eines (einkommen-)steuerrechtlichen Systems der einstufigen Gewinnermittlung zu unternehmen, ein solches Konstrukt auf seine Praxistauglichkeit zu überprüfen und die möglichen Vor- und Nachteile im Vergleich zu dem bislang angewandten System der zweistufigen Gewinnermittlung herauszuarbeiten. Vorbild für ein System einer einstufigen Gewinnermittlung bildet das handelsrechtliche Gewinnermittlungssystem, da bei diesem außerbilanzielle Korrekturen unbekannt sind.¹⁰

Möglicherweise liefert ein Alternativkonzept der einstufigen Gewinnermittlung auch einen Beitrag zur Vereinfachung der Steuerrechtsanwendung. Begründet ist diese Hoffnung – neben der möglichen Überwindung der Unterscheidung zwischen inner- und außerbilanziellen Korrekturen – in dem Umstand, dass auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung mehrere Begrifflichkeiten für einzelne Stufen der Gewinnermittlung bestehen, diese allerdings im EStG selbst nur einzeln aufzufinden sind. So wird der durch einen Vergleich zweier Betriebsvermögensstände ermittelte Betrag als „Unterschiedsbetrag“ bezeichnet, aus welchem durch Hinzurechnung von Entnahmen und Abzug von Einlagen der „Steuerbilanzgewinn“ und nach weiteren Korrekturen der „steuerpflichtige Gewinn“ entsteht.¹¹ Der Begriff des „steuerpflichtige[n] Gewinn[s]“ findet sich immerhin in § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG. Die Begriffe Unterschiedsbetrag oder Steuerbilanzgewinn sind dagegen – mit Ausnahme der Erwähnung des Unterschiedsbetrags in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG selbst – in den Vorschriften des EStG nicht erwähnt.¹² Vielmehr ist demgegenüber z. B. in den §§ 4 Abs. 2 Satz 2, 4 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG schlicht von

außerbilanzieller Hinzurechnung in Höhe der Nichtabzugsfähigkeit der Abschreibung – nicht gewinnmindernd ausgewirkt hat, vgl. hierzu etwa *Stadie*, FR 2016, 289 ff.

¹⁰ Soweit im Hinblick auf die sog. Ausschüttungssperren nach den §§ 253 Abs. 6, 268 Abs. 8 EStG von einer außerbilanziellen Wirkung gesprochen wird (vgl. etwa *Marx/Dallmann*, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, Stand: März 2016, § 268 Rn 111, 112; *Böcking/Gros/Wallek*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 3. Auflage, 2014, § 268 Rn 37; *Reiner/Haußer*, in: MüKo HGB, 3. Auflage, 2013, § 268 Rn 46; *Suchan*, in: MüKo Bilanzrecht, 2013, § 268 Rn 79; *Lanfermann/Röhrich*, DStR 2009, 1216 ff.; *S. Simon*, NZG 2009, 1081 ff.), liegt der Kontext anders als im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG. Die handelsrechtlichen Ausschüttungssperren betreffen nicht die Ebene der Gewinnermittlung, sondern der Gewinnverwendung bzw. Kapitalerhaltung und wirken sich somit gerade nicht auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss/Gewinn aus, vgl. zu diesem Gedanken in Zusammenhang mit § 268 Abs. 8 HGB etwa *Mylich*, in: ZHR 181 (2017), 87, 105, 116 ff.; vgl. hierzu auch *Lentz*, in: Praxiskommentar Bilanzrecht, 3. Auflage, 2016, § 268 Rn 67.

¹¹ Vgl. zu den Begrifflichkeiten und den einzelnen Gewinnermittlungsstufen sogleich unter A. II. und ausführlich unter Kapitel 1. A.-C. Die Begriffe werden im Folgenden jeweils ohne Anführungszeichen verwendet.

¹² Zwar wird der Begriff des Unterschiedsbetrags auch in weiteren Vorschriften des EStG verwendet, allerdings sind damit andere Beträge gemeint, vgl. etwa §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3, 4g Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, 5a Abs. 4 EStG.